

附加価値計算の諸問題

小 川 洌

一

附加価値 (Value added, Wertschöpfung) なる概念を企業の経営計算制度に導入しようとする論議やその試みは、ドイツ、フランス、米国、英国などを中心とし、世界各国において近年かなり盛んとなって来た。殊にドイツにおいては、第一次大戦後すでに、この問題が採り上げられ、論議されて来ただけに、現在において他国に比し、この種の論議が比較的活発に行われており、又実務界においても、この計算思考をかなり積極的に採り入れ、企業経営のあらゆる分野にこれを導入して、独自の計算実務を展開しているところが少なくないといわれている。

一方我国においても、最近、生産性測定のための一つの手段として、この附加価値及び附加価値計算を応用しようとする動きが一部の産業団体や研究機関において見られるようになって来た。

このような動向は、如何なる理由に基づくのであろうか。企業の計算制度として附加価値なる概念を問題としなければならぬ理由があるのだろうか。

かかる問題を分析せんとする試みとして、筆者は昨年「附加価値計算について」(早稲田商学一三〇号)と題する小論において、ドイツにおける附加価値計算の代表的主張者であるレーマン (M. R. Lehmann) の所論を採り上げ、

これを中心として、附加価値計算の本質・重要性・並びにその適用領域などについて若干の考察を行ったが、そこにおいては主としてレーマンの所論を中心としたため、附加価値計算に対する彼の見解の分析のみに止まった感があり、又紙幅の關係から十分な論述を行ひ得なかつた。

このような理由により再び附加価値計算の諸問題を採り上げんとするものであるが、本論は前稿に引きつづいて、附加価値計算の重要性をめぐる考察を中心として、さらにその再検討を試みたい。

二

レーマンも指摘しているように附加価値計算は、⁽¹⁾いわゆる伝統的な経営計算制度とは全く異つた新しい計算法を主張しようとするものではなく、附加価値なる概念を経営計算制度へ導入せんとするものである。

そこで当然、附加価値計算を問題とするにあたって、附加価値なる概念が問題とされねばならないが、しかしそれは種々様々に理解されており、その概念規定は未だ必ずしも統一されていない。附加価値なる概念は、そもそも国民経済学において問題とされているいわゆる所得にほぼ等しいものと考えられるが、それは兎も角として、シュナイダー (Schneider) ⁽²⁾、最も単純な封鎖的経済機構 (Modell einer geschlossenen Wirtschaft) の下では、附加価値はある

企業の総生産高と、減価償却を含めた他企業からの前給付の購入高との差額として把握され、又他の場合には売上高にその企業の純投資高 (Nettoinvestition) ⁽³⁾ を加えた額と、他企業からの購入高との差額と考えられ得るとしている。この二つの附加価値概念を見ても明らかなように、いわゆる国民経済学においては、附加価値を分業的経済機構を前提として把握しようとしていることはいふまでもない。それ故価値の循環の把握が経営経済学の中心課題であるとする経営学派、殊にニックスが、彼の経営収益 (Betriebsertrag) の理論において、附加価値にほぼ近い概念設定を

試みようとしたのは決して偶然ではないであろう。

経営的附加価値計算の代表的主張者であるレーマンは、その著「附加価値計算による給付の測定」⁽⁵⁾において、附加価値を「国民経済全体から見ると、経営が国民経済及び国民経済全体の総所得或は、その社会的生産物へ寄与した部分以外の何者でもない」と定義している。レーマンの附加価値計算に対する貢献の一つは、ニックリッシュや其の他多くの附加価値計算の主張者達が、附加価値を単に総収益と前給付との差額として定義づけていたのに対し、彼は積極的に企業において産出された財貨の所得及び労働収益・資本収益・公共収益という形において生じた貨幣所得として定義づけたことであろう。⁽⁶⁾ いずれにしても附加価値的思考によれば、企業は分業的経済機構の下における、所得増加の要因として理解されるのである。

このように国民所得に対して個々の企業が如何なる役割を演じたかについて、従来の経営経済学は、一部の所説を除いてほとんど問題としていなかった。その理由は、結局企業を単に利潤追求のための組織体としてのみ観察していたことによるものと思われる。けれども、このような企業に対する理解は、資本主義社会の高度化及び複雑化に伴い次第に多くの矛盾をはらむようになって来たことはいうまでもない。現在の企業は単に利潤追求のための組織体としてのみで説明され得るものではない。企業に対する種々なる社会的要請は、この問題を極めて複雑なものとしたのである。近年、国民経済学と経営経済学との有機的な関連性が強く説かれるに至ったのは、このような関係を如実に反映したものであろう。

それは兎も角として、従来のいわゆる企業会計上の利益概念は少くとも二つの側面を持っていた。すなわち、第一は処分可能利益概念であり、他は企業能率尺度としての利益概念であった。

前者の利益概念に従えば、企業利益、少くとも、財産としての実体の裏付けを持ったものであり、企業利益は企業

が自由に処分し得るものでなければならぬとするのである。これに對して、第二の利益概念は、企業利益は單に能率の尺度を表わすのみであつて何等實體の裏附けのあるものではない。シュマーレンバッフは、これを有名な寒暖計の例をもつて説明している。すなわち、暖房装置を用い、寒暖計を使用する人は、何度をそれが示しているかということよりも、むしろどれだけ上昇するかどれだけ下降するかに関心を示しているのである。

この利益概念における對立と同様の問題が、附加価値計算においても存在する。すなわち附加価値は、国民所得に對する各企業の寄与した部分を表わすのみではなく、更に各企業の產出した給付を測定することによつて、その企業の社会的な能率の尺度たらしめ得るものである。前示のシュマーレンバッフの主張するような能率尺度としての利益概念は、一方において純粹に能率の尺度として利益概念を追求しながら、他方においてその利益を現行法律諸規制にも適合せしめようとするものであつた。しかしながら、このような利益概念によつて明らかにされるような能率は決してその企業の眞の能率を示すものではない。シュマーレンバッフは、その能率の根拠を企業の經濟性に求めているが、そこにおいて算定されるのは、單に資本の収益性であつて、シュマーレンバッフの主張する如く經濟性の指標となり得るかどうかにについては、多分に疑問がある。

管理目的に役立たしめようとするためには、ポーマー (Pohmer) ⁽⁷⁾ も指摘するように従来の利益概念に變えて、附加価値なる概念を導入し、それをもつて能率の指標とする方がはるかに効果的であることはいふまでもない。すなわち、そこにおいては、いわゆる企業の収益性ではなくて純粹に生産性或いは經濟性が問題とされ得る場が展開されるのである。

(7) M. R. Lehmann, Die Produktivität der Arbeit und deren Messung als betriebswirtschaftliches, wirtschaftspolitisches und sozialpolitisches Problem-Gebiet, Z. f. B. Nr. 6, 1956. S. 329.

(2) Schneider, Einführung in die Wirtschaftstheorie, I, 6. Aufl. 1956, S. 45, ff.

(3) このうち純投資高とは、総投資高 (Bruttoinvestition) から減価償却費を控除したものである。すなわち、現在の資本主義経済組織の上においては、企業が他企業から購入する財貨は、いわゆる原材料のみでなく、固定設備として使用されるものをも含むから、従って純粋の附加価値を算定するためには、その企業の売上高に前述の純投資高を加えたものから、財貨の購入高を控除する必要がある。これによって構成される成果計算を示せば次の如くなる。

| 借方 | | 貸方 | |
|--------------|-------|-----------|-------|
| 成果計算 | | 成果計算 | |
| 1. 他企業からの購入高 | 2,200 | 4. 販売高 | 7,000 |
| a) 原材料 | 2,200 | 5. 在庫品の変動 | |
| b) 設備 | 1,000 | a) 原材料 | 200 |
| 2. その他の前給付 | 400 | b) 製品・半製品 | 600 |
| 3. 減価償却費 | 500 | 6. 設備の増加 | |
| 4. 附加価値 | 5,000 | a) 購入設備 | 1,000 |
| | | b) 自家製造設備 | 300 |
| | 9,100 | | 9,100 |

Schneider, a. a. O. S., S. 47.

(4) シェンケルは、レーマンと違って、企業税を附加価値の一部とは認めていない。

(5) Lehmann, Leistungsmessung durch Wertschöpfungsrechnung, 1954, S. 11.

(6) Pohmer, Betriebswirtschaftliche Bedeutung und Ermittlung der betrieblichen Wertschöpfung, Z. f. B., Nr. 3, 1958, S. 149.

(7) Pohmer, a. a. O. S., S. 149.

三

すでに知られる如く、附加価値計算を、企業の経営計算制度として導入しようとする試みが論議されるに至ったのは、経済上の諸条件や諸制度の変化によって、個々の企業を国民経済的観点から問題とせねばならなくなったことによる。しかしながら、個々の企業が経済全体にいかん寄与したかを測定しようとする試みは、周知の如くいわゆる国民経済学の分野において、種々なる方法が試みられており、ヘンツェルによれば過去ドイツにおいては少くとも三つの概念が使用されたのであった。⁽¹⁾

すなわち、その第一は、むしろ初期的な段階において行われた方法であって、いわゆる総生産価値 (Brutto-Produktionswert) によって測定せんとする方法である。この総生産価値とは、各企業の製品の売上高から、値引高 (Rabatt) や割引高 (Skonti) を控除した純売上高に、更に各企業の製品、半製品など在庫品在高の増加部分を加えた額を総括したものであり、いわゆる産出高 (Output) を意味する。

しかしあらゆる企業の販売価値を総合することにより各企業の経済全体への寄与を算定しようとする方法は、明らかに矛盾している。何故なら、各企業の販売価値のなかには、前の企業からの購入部分が含まれており、従ってその企業の純粋な所得増加部分を示すものではないからである。このような理由から、総生産価値は修正され、次に純生産価値 (Netto-Produktionswert) が問題とされるに至った。この純生産価値は、総生産価値から原材料などの前の段階の企業から受入れた部分を控除したものである。この純生産価値なる概念は、ドイツにおいては一九三六年、いわゆる産業調査が実施された際用いられたのであった。

しかし企業の経営を問題とする場合、いかなる項目を純生産価値とするかについては、若干問題がある。ドイツにお

いて問題とされている附加価値なる思考は、運搬給付 (Transportleistungen) や保険給付 (Versicherungsleistungen) 及び原価に算入される種類の租税公課及び減価償却費の各項目を前給付としてこれに含めている点において前述の純生産価値とは若干内容に異にしている。

それは兎も角として、附加価値計算等を経営計算上如何に導入するかについては、なお多くの問題がある。伝統的な経営計算における費用や収益と、附加価値計算上の前給付原価及び附加価値との項目分類は相当異なるのである。このような附加価値概念を巧みに経営計算制度に導入したのは、明らかにレーマンの功績であるが、彼は、通常の経営計算方法を変革して、新しい計算方法を主張するのではなく、従来の計算方法によって算出された計算数値を基にして、附加価値計算表を作成しようとするのである。この点、近年米国の会計学において問題となっているいわゆる会計主体論が企業利益概念をめぐる⁽³⁾論争された結果、会計諸取引の分析にあたって、極めて不合理な結果を招くに至っているのとよい対照をなしている。

もっとも附加価値的思考は、従来の経営計算制度においては全く存在しなかったわけではない。商的企业において⁽³⁾は利幅 (Spalten) なる概念が極めて一般的に用いられているが、これはほぼこの附加価値なる概念に一致する。すなわち、この種の企業の場合は売上原価は仕入原価及び引取運賃諸掛をもつて構成されているから、それによって算出される売上総利益すなわち利幅は附加価値にはほぼ等しいと考えられるのである。

前段においても論述した如く、附加価値計算は近年における資本主義経済制度の変革によってもたらされる論議であった。企業は人的な要素は次第に除去され、物的な社会制度的存在へと変化して行った。ことにこのことは、大規模企業にとって顕著であり、しかも企業の大規模化によって、その企業の経営活動が一国の経済に及ぼす影響は極めて大なるものになって来た。このような近代企業の人非人格化の傾向は、いわゆる企業家の努力を、利益の極大から、

社会的責任意思の増大へと導いたのであった。このことは結局、その企業の産出した附加価値の合理的な配分への要求が高められた結果に外ならないのである。

注(1) Friedrich Henzel, Produktivität und ihre Messung, Z. f. B. Nr. 5, 1957, S. 261.

(2) レーマンは、純生産価値と附加価値を全く同様なものと解釈している。事実、純生産価値に算入される項目を、附加価値と同じ項目にすれば、結局両者は一致するものであるが、少くとも、一九三六年の産業調査にあたって実施された純生産価値の算定においては、前述の如く明らかに附加価値と異なった内容のものが算定された。Lehmann, Die Produktivität der Arbeit und deren Messung, S. 328.

(3) Robert T. Sprouse, The Significance of the Concepts of the Corporation in Accounting Analysis, Accounting Review, July, 1957 など、レーマンの附加価値計算表については、前述の拙稿「附加価値計算について」を参照された。
50

五

附加価値及び附加価値計算は、租税制度に対して極めて重大な關係を有している。レーマンは、すでにしばしば、彼の附加価値計算論を發展させ、租税制度の改革を主張しているが、このような問題を主張するに至ったのは、自由競争的な資本主義経済が、次第に計画化されるに至ったことに起因している。従来の見解、即ち利益は、企業の租税負担能力を代表するという見方は、自由競争的な資本主義経済下における人格的な企業制度、すなわち個人企業を前提としていたのであった。しかしながら、株式会社企業が高度に發展し、しかもこれが高度に發展するようになる、企業の表示する利益は、必ずしも、この企業の租税負担能力を適切に示すものとはいえない難くなった。ただし企業

利益は、さらに企業に対する数多くの出資者に分配されるが、ここに企業の産出した所得に対する二重課税問題を惹起する結果となり、それを回避するため複雑な課税上の措置を必要とするに至ったのである。

周知の如く、現在の租税制度は、企業の産出した所得に対して、二面的な補促を行っている。すなわち利潤は資本と労働より生ずるとの立場から、労働より生じた所得は、いわゆる源泉所得税によって、又資本より生じた所得は法人税乃至所得税によって捕促するのである。

このような租税制度に対して、附加価値税が提案される理由の一つは、企業の産出する所得に対する各種の課税を附加価値税によって統一せんとするところにある。これによれば、企業の産出した所得すなわち附加価値全体が課税対象となるから、源泉所得税や法人税などによる不統一な課税方式は修正され、これによって課税上の複雑さが解消されると同時に、又従来しばしば問題となっていた支払利子所得や配当金所得に対する課税技術上の困難さは除去されるであろう。このことによって従来の租税制度が、ともすると企業にとって外部資本の導入が有利となるという矛盾した結果が是正され（周知の如く外部資本利子は、法人税算定上費用として認められ、又その利子に対する課税は完全に行われない。）企業の自己資本調達を促進せしめ、ひいては企業財政の健全化をもたらすであろう。

レーマンが租税制度の改革を主張したのは、先づ第一に従来ドイツにおいて施行されていた取引高税（*Umsatzsteuer*）に対してであった。彼は取引高税は、高い前給付原価を必要とする商業部門は工業部門に対して著しく不利であるとして、これに対して附加価値税をもってかえることを主張したのであった。

そもそもドイツの取引高税は、所得に対する課税としてではなくて、むしろいわゆる「一般的消費税」（*allgemeine Verbrauchsteuer*）であるという前提に基づいていたのであった。このような取引高税制度は、その後数次に亘る改革を経て次第に附加価値税的な形態へと変化して行った。すなわち総取引高に対して課税されていた取引高税は、後に

は純取引高 (Nettoumsatzsteuer) に対して課税されるに至ったのである。この取引高税において規定されている純取引高は根本的には他企業からの前給付を取引から控除しようとするものであり、ここにいう附加価値と類似の性格を持つものの如くであるが、前者は収支計算から出発し、その差額から算出されるのに対して、後者は通常の発生主義的損益計算から導かれる点において、明らかな相違が見出される。又最近問題になっている取引高税の再改革案においては取引高から控除する項目として、投資目的のための費用、及び共通費の性格を持つ費用は、純取引高の算定にあたって、前給付としての控除を認めないとする提案が行われているが、これはむしろ附加価値税に移行せんとする一般的動向に対して逆行するものであるとの批判を浴びている。⁽¹⁾

X X X X

以上は附加価値計算に対する若干の問題について論述したものであるが、すでにしばしば述べているように、附加価値計算が近年特に問題とされ論議されている所以のものは、企業と国民経済との関係が以前にも増して複雑となった結果によるものと考えられる。しかし附加価値計算を、企業の計算制度に合理的に導入するためには、単に企業の計算制度の改革を計るのみでなく、租税制度やその他の法律諸規制の改革も又必要であろう。

注(1) この改革案は、一九五三年ドイツ経済省によって提案された。